

324 Abandon de revenus indisponibles : le contribuable reste imposé

Par

Roland POIRIER,

avocat associé, Brandford-Griffith



1 – Les entrepreneurs en seront pour leurs frais : les sommes inscrites à leur compte courant mais qu'ils renoncent à percevoir restent imposables, quand bien même la trésorerie de l'entreprise ne permet pas de les payer, comme il résulte de l'arrêt *Salas* du Conseil d'État du 31 juillet 2009 (reproduit dans le présent numéro : V. Dr. fisc. 2009, n° 43, comm. 510, concl. J. Burguburu). Cette décision pourrait décourager les dirigeants ou actionnaires, créanciers de rémunérations, de dividendes, de redevances, d'avances en compte courant, de renoncer à leur créance et les pousser à attendre un hypothétique paiement, au détriment de l'amélioration des comptes de l'entreprise.

2 – Les sommes passibles de l'impôt sur le revenu sont en principe celles qui ont été perçues par le contribuable ou dont il a la disposition. Sont réputées disponibles les sommes portées au crédit d'un compte courant sur lequel le contribuable est libre d'opérer des retraits. Lorsqu'un obstacle d'ordre juridique ou pratique empêche le contribuable d'appréhender les sommes avant la fin de l'année civile, sans qu'il ait part à la décision de les laisser dans l'entreprise, elles échappent à l'impôt jusqu'à ce qu'elles redeviennent disponibles. Le contribuable doit démontrer que l'insuffisance de la trésorerie rendait tout prélèvement impossible jusqu'au 31 décembre. Les juges refusent le plus souvent de prendre en compte d'autres éléments tirés du bilan, tel le fait que les valeurs disponibles ou réalisables à court terme étaient insuffisantes pour couvrir les dettes immédiatement exigibles. L'indisponibilité n'est pas démontrée lorsque l'entreprise peut emprunter pour pallier l'insuffisance de disponibilités. Rares sont les décisions où le juge ne s'arrête pas à l'examen de la trésorerie et prend en compte le passif bancaire exigible de la société et sa situation nette négative. En aucun cas, les difficultés financières de l'entreprise et les scrupules du créancier à les aggraver en prélevant la trésorerie de l'entreprise ne sont retenues pour admettre l'indisponibilité. Les événements postérieurs au 31 décembre n'ont pas part à l'analyse : la cessation des paiements par l'entreprise en N+1 ne justifie pas que les sommes en compte courant étaient indisponibles. L'arrêt *Salas* ne fait pas ex-

ception à la règle, et renvoie à l'examen de la trésorerie de la société au 31 décembre.

L'analyse de la disponibilité au travers du seul critère de la trésorerie jusqu'à la clôture de l'exercice est très réductrice au plan économique. La jurisprudence revient à présumer que la trésorerie peut être employée en priorité au remboursement du compte courant, sans aucun égard aux contraintes commerciales et financières de l'entreprise. Il paraît nécessaire d'élargir le faisceau d'indices utilisés pour apprécier la situation financière de l'entreprise, au-delà même de la date de clôture, et sa capacité réelle à rembourser le compte courant : besoin en fonds de roulement, échéances de remboursement d'emprunts, charges à payer, etc. Les termes « *revenus disponibles au cours de l'année* » figurant aux articles 12 et 156 du Code général des impôts nous semblent autoriser l'emploi d'autres critères que la trésorerie pour apprécier si les sommes en compte courant sont disponibles, et aussi permettre de prendre en compte les besoins financiers prévisibles au 31 décembre. Les obligations financières de l'entreprise qui conditionnent la poursuite de l'exploitation devraient être prises en compte pour déterminer la priorité d'emploi des disponibilités, lorsque le dirigeant ou actionnaire n'en diffère pas la perception pour de pures raisons de convenance personnelle.

3 – Certains entrepreneurs préfèrent assainir le bilan de l'entreprise en abandonnant leur créance. Pour les juges, le contribuable est alors réputé disposer du revenu et se prive de la possibilité de démontrer qu'il était financièrement indisponible. La situation financière de l'entreprise est indifférente. Dans l'affaire *Salas*, le rapporteur public proposait d'aligner le traitement des abandons de créance sur celui des sommes laissées en compte courant, en distinguant selon que la somme abandonnée était indisponible ou non au regard de la situation de la trésorerie de l'entreprise débitrice. On regrette qu'il n'ait pas été suivi par les juges, malgré la définition restrictive de la disponibilité. La jurisprudence qui ne permet pas au titulaire du compte courant qui renonce à être payé dans l'intérêt de l'entreprise d'échapper à l'impôt, le place paradoxalement dans une situation moins favorable que celui qui n'a pas consenti cet effort, et dont la créance est annulée par suite d'une liquidation ou d'une mise en règlement judiciaire de l'entreprise.